

GR_GERICHTE PVG 2020 25 vom 31. Dezember 2020

GR Gerichte, 2020-12-31, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_PVG_2020_25

FR: GR_GERICHTE PVG 2020 25 du 31 décembre 2020

IT: GR_GERICHTE PVG 2020 25 del 31 dicembre 2020

Erwägungen

E. 2

Aufl., Basel 2017, N 2 zu Art. 118 DBG). 1.4.2. Hintergrund dieser Regelung ist für den hier interessierenden Fall der Umstand, dass die individuelle Eröffnung eines Entscheids oder einer Verfügung in Steuersachen an eine steuerpflichtige Person im Ausland lange Zeit grundsätzlich als völkerrechtswidrig galt, da Amtshandlungen auf fremdem Staatsgebiet nicht ohne Zustimmung des fremden Staates vorgenommen werden dürfen. Sie erschien daher als rechtlich unmöglich, weil sie einer rechtsstaatlich handelnden schweizerischen Behörde unzumutbar war. Dies hat sich in der Schweiz erst kürzlich geändert und auch das nur begrenzt (vgl. Lydia MaSmejean-Fey/Antoine Berthoud, a.a.O., N 8a zu Art. 116 DBG). Die Schweiz ist – wie Deutschland – dem Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 25. Januar 1988 (SR 0.652.1) des Europarats und der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung

9/25 Verfahren PVG 2020 213 (OECD) beigetreten. Das Übereinkommen ist in Deutschland am 1. Dezember 2015, in der Schweiz am 1. Januar 2017 in Kraft getreten (AS 2016 5059 ff., S. 5062). Gestützt auf das Übereinkommen hat die Schweiz in der Folge ihr Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen vom 28. September 2012 (Steueramtshilfegesetz, StAHiG; SR 651.1) angepasst und mit Art. 2 Abs. 2 StAHiG in Anlehnung an Art. 17 Abs. 3 des Übereinkommens festgelegt, dass schweizerische Gerichte und die nach kantonalem oder kommunalem Recht zuständigen Steuerbehörden einer Person in einem ausländischen Staat Schriftstücke unmittelbar durch die Post zustellen können, wenn das anwendbare Abkommen dies zulässt (vgl. Botschaft des Bundesrates zur Umsetzung der Empfehlungen des Globalen Forums über Transparenz und Informationsaustausch für Steuerzwecke im Bericht zur Phase 2 der Länderüberprüfung der Schweiz vom 21. November 2018, BBl 2019 279 ff., S. 309 und S. 329). Diese Änderung ist am 1. November 2019 in Kraft getreten (AS 2019 3161 ff., S. 3171). Somit durfte die KSTV GR im hier zu beurteilenden Fall am besagten T. 2019, als sie die angefochtene Sicherstellungsverfügung erlassen hat, diese noch nicht direkt per Post dem in Deutschland wohnhaften Beschwerdeführer zustellen. Das ist in diesem Verfahren soweit auch nicht umstritten. 1.4.3. Nach dem Gesagten könnte auf den ersten Blick für den vorliegenden Fall die Schlussfolgerung nahe liegen, dass es gestützt auf Art. 116 Abs. 2 DBG und Art. 132 Abs. 3 StG/GR zulässig war, eine Eröffnung mittels Veröffentlichung im Kantonsamtblatt vorzunehmen. Dass der Beschwerdeführer als steuerpflichtige Person im Ausland wohnhaft war und weder eine Zustelladresse noch eine bevollmächtigte Person in der Schweiz bezeichnet hatte, wurde an sich denn auch vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Die hier entscheidende grundsätzliche Frage ist jedoch vielmehr, ob andere, weniger invasive Massnahmen der Publikation vorzuziehen sind oder ob es der Steuerbehörde frei steht, direkt zur Publikation zu schreiten. Die zwei erwähnten

Bestimmungen sind in ihrem Wortlaut nicht gänzlich deckungsgleich. Die kantonale Bestimmung in Art. 132 Abs. 3 StG/GR setzt im Gegensatz zu Art. 116 Abs. 2 DBG ausdrücklich voraus, dass die Steuerbehörde zuvor von der steuerpflichtigen Person ohne Zustelladresse in der Schweiz verlangt hat, dass diese eine bevollmächtigte Person im Inland bezeichnet. Erst wenn die steuerpflichtige Person dieser Aufforderung nicht nachkommt, kann die Zustellung (auf ihre Kosten) durch Veröffentlichung im Kantonsamtsblatt ersetzt werden. Im Bundes-

9/25 Verfahren PVG 2020 214 recht hingegen scheint sich diese Pflicht nicht eindeutig aus dem Gesetz zu ergeben, was sich auch daran zeigt, dass sich die Lehre in diesem Punkt nicht einig ist (für eine sofortige Publikation, ohne die Pflicht, vorher zur Bezeichnung einer Vertretung aufzufordern, plädieren unter anderen maRtin ZWeiFel/Silvia hunZiKeR, in: ZWeiFel/ BeuSch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht – Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Basel 2017, N 26 ad Art. 116 DBG, mit Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_99/2015 vom 2. Juni 2015 E. 4.5, sowie N 3 ad Art. 118 DBG, wobei sie davon ausgehen, rechtlich korrekt könne eine Aufforderung zur Bezeichnung einer Vertretung nur durch Publikation im Amtsblatt erfolgen; in ähnlichem Sinne auch Steuerpraxis Thurgau StP 151 Nr. 1; anderer Meinung sind hingegen bspw. PeteR locheR, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer – III. Teil Art. 102–222 DBG, Basel 2015, N 55 ad Art. 116 DBG, und hanS FRey, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl im Gesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Zürich/Basel/Genf 2009, S. 98 f., wobei diese zwei Autoren die Meinung vertreten, dass es zulässig sein muss, die Aufforderung zur Bezeichnung eines Vertreters direkt per Post ins Ausland zuzustellen und dass diese Verletzung des Völkerrechts weniger schwer wiege, als eine direkte Publikation im Amtsblatt; zutreffender ist diesbezüglich wohl die Auffassung von lydia maSmejean-Fey/antoine BeRthoud, a.a.O., N 8 und 10c ad Art. 116 DBG und N 2 ad Art. 118 DBG, und maRtin ZWeiFel/hugo caSanova/michael BeuSch/Silvia hunZiKeR, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht – Direkte Steuern, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2018, §15 N 51, wonach die Steuerbehörde zwar ein Ermessen hat, sie aber eine Abwägung in Einhaltung des Verhältnismässigkeitsprinzips machen muss, und abgesehen davon bei bestehender Möglichkeit des direkten postalischen Verkehrs nach neuem Recht nicht zu einer Publikation schreiten darf). Nach dem Gesagten wäre deshalb auch eine Auslegung vertretbar, wonach auf Bundesebene eine direkte Publikation im Amtsblatt erlaubt ist. Verschiedene Gründe sprechen jedoch aus Sicht dieses Gerichts dagegen. Einerseits gilt es im Sinne des erwähnten Harmonisierungsgebotes und des Grundsatzes der Parallelität der Verfahren für die direkte Bundessteuer und die kantonalen Steuern (siehe E. 1 oben) wo immer möglich zu vermeiden, dass Massnahmen für die Bundes- und für die Kantonssteuern verfahrensrechtlich unterschiedlich gehandhabt werden. Andererseits hat die KSTV GR selbst in ihrer Praxisfestlegung – welche sowohl für Art. 158 StG/GR als auch für Art. 169 DBG gilt – unter Ziff. 5.1.1 (Zustellung, Form und Inhalt) folgen-

9/25 Verfahren PVG 2020 215 des festgehalten
(<<https://www.gr.ch/DE/institutionen/verwaltung/dfg/stv/dokumentation/praxis/Bezug%20%20Sicherheit/158-01.pdf>>, zuletzt besucht am 29. Mai 2020 [Hervorhebungen entfernt]): «Steuerpflichtige mit Wohnsitz im Ausland sind aufzufordern, einen Vertreter in der Schweiz zu bestimmen. Diese Aufforderung hat per Rückschein (nicht bloss per Einschreiben) und mit Angabe einer Frist zu erfolgen (z.B.

zehn Tage nach Erhalt der Aufforderung oder genaue Terminangabe unter Berücksichtigung der Versanddauer). Wird kein Vertreter bestimmt, kann die Sicherstellungsverfügung rechtswirksam durch Publikation im kantonalen Amtsblatt eröffnet werden. Das gilt auch für jene Fälle, in denen die Sicherstellungsverfügung als Arrestbefehl verwendet werden soll und der Pflichtige vorgängig nicht gewarnt werden darf. Eine Publikation im Amtsblatt ist schliesslich zulässig, wenn der Aufenthalt des Steuerpflichtigen unbekannt ist.» 1.4.4. Im vorliegenden Fall ergibt sich aus den Akten nicht, dass der Steuerpflichtige vor der Publikation im Sinne von Art. 123c StG/GR in Verbindung mit Art. 132 Abs. 3 StG/GR aufgefordert worden wäre, einen Vertreter in der Schweiz zu bezeichnen. Dies obwohl der KSTV GR die Adresse des Steuerpflichtigen in Deutschland durchaus bekannt war, lauten doch sämtliche Rechnungen und Schreiben der KSTV GR an A.A einheitlich auf diese Adresse. Es ist daher davon auszugehen, dass die KSTV GR entschieden hat, direkt zur Publikation zu schreiten. Dass die Sicherstellungsverfügung als Arrestbefehl verwendet und der Pflichtige vorgängig nicht gewarnt werden sollte, ist gemäss den verfügbaren Akten ebenso wenig ersichtlich und wurde von der KSTV GR auch nicht behauptet. Tatsache ist jedenfalls, dass die KSTV GR allgemein in den vergangenen vier Jahren mindestens zwei Mal eine Aufforderung nach Art. 123c StG/GR im Kantonsamtsblatt publiziert hat. Die näheren Umstände dieser zwei Fälle entziehen sich der Kenntnis dieses Gerichts, aber es lässt sich immerhin feststellen, dass ein solches Vorgehen (Aufforderung zur Bezeichnung einer notwendigen Vertretung in der Schweiz) der KSTV GR nicht unbekannt ist. Das bedeutet aber auch, dass sich die KSTV GR hier eben gerade nicht an die eigenen Vorgaben und die eigene Praxis gehalten hat, die sie für den Erlass von Sicherstellungsverfügungen festgelegt hat, wenn sie auf eine solche Aufforderung verzichtet hat und sofort zur Publikation im Amtsblatt geschritten ist. Es fragt sich nun, was die rechtliche Konsequenz davon sein muss. 1.4.5. Fehlerhaft ist eine Verfügung, wenn sie inhaltlich rechtswidrig ist oder in Bezug auf ihr Zustandekommen, d.h. die

9/25 Verfahren PVG 2020 216 Zuständigkeit und das Verfahren bei ihrer Entstehung, oder in Bezug auf ihre Form Rechtsnormen verletzt. In der Regel bewirkt die Fehlerhaftigkeit einer Verfügung deren Anfechtbarkeit, nur ausnahmsweise deren Nichtigkeit. Die Anfechtbarkeit bedeutet, dass die fehlerhafte Verfügung an sich gültig ist, aber von den Betroffenen während einer bestimmten Frist in einem förmlichen Verfahren angefochten werden kann. Unterbleibt die Anfechtung oder misslingt sie, wird auch eine fehlerhafte Verfügung formell rechtskräftig und damit rechtsbeständig. Nichtigkeit bedeutet hingegen absolute Unwirksamkeit. Eine nichtige Verfügung entfaltet keinerlei Rechtswirkungen. Sie ist vom Erlass an (ex tunc) und ohne amtliche Aufhebung rechtlich unverbindlich. Die Nichtigkeit ist von Amtes wegen zu beachten und kann von allen jederzeit (auch noch im Vollstreckungsverfahren) geltend gemacht werden. Nach der von der Rechtsprechung entwickelten Evidenztheorie ist eine Verfügung dann nichtig, wenn der ihr anhaftende Mangel besonders schwer und offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird (vgl. zum Ganzen ulRich häFelin/geoRg müller/Felix uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl., Zürich/St. Gallen 2016, §15 N 1084 ff. mit Hinweisen). Als Nichtigkeitsgrund fallen hauptsächlich Zuständigkeitsfehler (bezogen auf die sachliche und funktionelle Zuständigkeit, nicht hingegen auf die örtliche), Verfahrensfehler, Form- oder Eröffnungsfehler und inhaltliche Mängel in Betracht, sofern diese Fehler bzw. Mängel schwerwiegend sind. 1.4.6. Bei der angefochtenen Verfügung der KSTV GR vom T. 2019

hat sich gezeigt, dass deren Eröffnung mittels direkter Publikation im Kantonsamtsblatt ohne vorherige Aufforderung zur Bezeichnung eines Zustelldomizils oder einer Vertretung in der Schweiz nach kantonalem Recht (und vor allem auch nach der eigenen Praxisfestlegung der KSTV GR selbst) nicht zulässig war. Es liegt mithin ein Eröffnungsfehler vor. Zumindest was das kantonale Recht betrifft, könnte man eher auf eine Nichtigkeit tendieren, da die Vorgabe der vorherigen Aufforderung ausdrücklich im Gesetz steht und gar der internen Praxis der KSTV GR selbst entspricht. Nach Bundesrecht erscheint die von der KSTV GR Vorgehensweise zwar auch eher fraglich. Da sich aber die genannte Vorgabe nicht aus dem Wortlaut Art. 116 Abs. 2 DBG ergibt, die Lehre dazu uneins ist und es sich somit jedenfalls nicht um einen offensichtlichen oder zumindest leicht erkennbaren Mangel handelt, fällt für das Bundesrecht eine Nichtigkeit von vornherein ausser Betracht.

9/25 Verfahren PVG 2020 217 Insgesamt betrachtet ist der Fehler also nicht derart schwerwiegend, dass es sich rechtfertigen würde, die angefochtene Sicherstellungsverfügung schlechthin für nichtig zu erklären. Vielmehr ist von ihrer Anfechtbarkeit auszugehen. Der Beschwerdeführer hat die angefochtene Verfügung trotz des Eröffnungsfehlers zur Kenntnis nehmen können. Zudem hat er, wie erwähnt, frist- und formgerecht Beschwerde ans Verwaltungsgericht erhoben. Im Rahmen des Beschwerdeverfahrens kann das angerufene Gericht all seine Rügen umfassend prüfen. Dem Beschwerdeführer ist mithin aus der fehlerbehafteten Eröffnung kein Nachteil erwachsen. Der festgestellte Eröffnungsmangel kann daher als im Rechtsmittelverfahren geheilt betrachtet werden. A 19 26 Urteil vom 20. August 2019

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.